

İÇ DENETİMDE FARKLI KAYNAK KULLANIMI

USAGE OF DIFFERENT RESOURCES IN INTERNAL AUDIT

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАЗНЫХ РЕСУРСОВ ВО ВНУТРЕННЕМ АУДИТЕ

Erdinç ÖÇAY*

ÖZ

Küreselleşen dünya ekonomi piyasalarında şirketlerin uzun yıllar boyunca sektörlerindeki rekabet gücünü kaybetmeden, kurumsal yozlaşmaya uğramadan ve uluslararası alanda benimsenen etik ilkelere uyum göstererek işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi için iç denetime duyulan ihtiyaç her geçen gün giderek artmaktadır. İşletmeler iç denetim faaliyetlerini sürdürürken çeşitli kaynaklardan yararlanmaktadırlar. Etkin bir iç denetim organizasyonunun işletmelerin etkinlik ve verimlilik ile ilgili karşılaşılabileceği muhtemel problemlerin erken tespit edilmesi ve bu sayede işletmelerin ilerleyen faaliyet dönemlerinde meydana gelebilecek olağan zararların önlenmesinde önemli bir rol oynayacağı açıktır. Bu noktada her işletme, menfaatleri çerçevesinde kendi iç kaynaklarını kullanarak iç denetim organizasyonunu şekillendirebileceği gibi işletme dışı kaynaklara da başvurabilir. İşletmeler bu kararı verirken işletme ölçeği, organizasyon yapısı, denetim faaliyetinin iç kaynak kullanılarak gerçekleştirme maliyeti ile dış kaynak kullanım maliyeti gibi işletmeye ait göstergeleri dikkate almaktadırlar. İşletmelerde iç denetim faaliyetleri gerçekleştirilirken kullanılan iç kaynak ve dış kaynak kullanımları kendilerine özgü avantaj ve dezavantajlar barındırmaktadırlar. Bu noktada denetim faaliyetinin iç kaynak kullanılarak yapılmasının yanı sıra dış kaynaklardan faydalanılarak gerçekleştirilmesi de işletmenin iç denetim faaliyetinin özgünlüğünü ve güvenilirliğini artıracaktır. Bu durum biz araştırmacılara iç denetimde dış kaynak kullanımı ve hibrit yöntemlerin daha derinlemesine incelenmesi gerektiğini göstermektedir. Bu amaç doğrultusunda yapmış olduğumuz bu çalışmamız da dış kaynak kullanımı ve iç denetimde farklı kaynak kullanımı incelenmiş olup iç denetimde farklı kaynak kullanımlarının avantajları ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: İç Denetim, Dış Kaynak, İç Kaynak, Eş Kaynak, İç Kontrol

* ORCID: [0000-0002-1851-2237](https://orcid.org/0000-0002-1851-2237), İstanbul Aydın Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi, Yüksek Lisans Öğrencisi, erdincocay@stu.aydin.edu.tr

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

ABSTRACT

In the globalized world economic markets, the need for internal supervision to conduct business activities in a healthy manner without losing the competitiveness of companies in their sectors for many years, without suffering institutional corruption, and in accordance with the ethical principles adopted internationally is increasing day by day. Businesses benefit from a variety of resources while continuing their internal audit activities. It is clear that an effective internal audit organization will play an important role in the early detection of possible problems that businesses may encounter regarding effectiveness and efficiency, thereby preventing the usual harms that may occur during later operating periods of business. At this point, each business can apply to out-of-business resources as well as design its internal audit organization using its internal resources within the framework of its interests. When making this decision, businesses take into account business-owned indicators such as operating scale, organizational structure, the cost of conducting audit activity using internal and external resources. The internal and external resources used when conducting internal audit activities in enterprises have their own unique advantages and disadvantages. At this point, conducting the audit activity by internal resources as well as benefiting from external resources will improve the authenticity and reliability of the internal audit activity of the business. This suggests to us researchers that there needs to be a deeper examination of outsourcing and hybrid methods in internal audit. Our work to this end investigated the outsourcing and the use of different resources in internal audit and sought to establish the advantages of different resource uses in internal audit.

Keywords: Internal Audit, External Resource, Internal Resource, Hybrid Source, Internal Control

АННОТАЦИЯ

На глобализирующихся мировых экономических рынках потребность во внутреннем аудите возрастает день ото дня для того, чтобы компании могли вести свой бизнес здоровым образом, не теряя своей конкурентоспособности в своих секторах в течение многих лет, без институциональной коррупции и за счет соблюдения этические принципы, принятые на международной арене. При проведении внутреннего аудита компании получают выгоду из различных источников. Ясно, что эффективная организация внутреннего аудита будет играть важную роль в раннем обнаружении потенциальных проблем, которые могут возникнуть с эффективностью и производительностью предприятий и таким образом, в предотвращении обычных убытков, которые могут возникнуть в будущие периоды эксплуатации предприятия. На этом этапе каждый бизнес может сформировать свою организацию внутреннего аудита, используя свои собственные внутренние ресурсы в рамках своих интересов, а также обращаясь к внешним ресурсам. При таком решении, предприятия принимают во внимание такие показатели бизнеса, как масштаб бизнеса, организационная структура, стоимость выполнения аудиторской деятельности с использованием внутренних ресурсов и стоимости аутсорсинга. Использование внутренних и внешних ресурсов, используемых при проведении внутреннего аудита на предприятиях, имеет свои преимущества и недостатки. На этом этапе тот факт, что аудиторская деятельность осуществляется с использованием внутренних ресурсов, а также с использованием внешних ресурсов, повысит оригинальность и надежность деятельности внутреннего аудита предприятия. Эта ситуация показывает нам, исследователям, что аутсорсинг и гибридные методы внутреннего аудита следует изучить более глубоко. В этом исследовании, которое мы провели для этой цели, было изучено использование аутсорсинга и использование различных ресурсов во

внутреннем аудите, а также были попытки выявить преимущества использования различных ресурсов во внутреннем аудите.

Ключевые слова: внутренний аудит, аутсорсинг, внутренний источник, совместный поиск, внутренний контроль.

GİRİŞ

20.yy'ın başlarında önemi anlaşılan ve uygulanmasına hız verilen iç denetim, geleneksel olarak işletme faaliyetlerinin alanında uzman çalışanlar tarafından işletmenin denetiminin yapılması sureti ile uygulanan bir işlemdir (Aslan, 2010:65). Alışlageldiği üzere firma bünyesinde oluşturulan ve eylemlerini firma kapsamında yürüten iç denetim unsuru, firma haricinde alanında uzman bireylerden de yardım alarak işlev sağlayabilmektedir. İç denetim eylemlerini firma haricinde tercih edenler, iç denetim konusunda donanımlı organizasyon veya bireyler olarak bilinmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin firma harici olarak gerçekleştirilmesine olanak tanıyan iç denetim oluşumları, firmalara farklı hizmet alanlarında destek sağlamaktadır. Bu durum dış kaynak kullanım sürecinden faydalanan işletmelere başta maliyet avantajı sağlamakla birlikte uzmanlıktan yararlanmak ve yönetsel yükleri azaltmak gibi avantajları getirmektedir (Margılıç, 2006:22-23). Bağımsız denetim organizasyonlarının firmalara sunduğu hizmetlere bakıldığında; firmanın bünyesinde yer alan çalışanlarla firma kapsamında iç denetim departmanı oluşturularak, işlev yürütüldüğü görülmektedir. Yalnızca veri aktarımı denetimi vb. şekilde iç denetim unsurunun bir miktar firma haricinde sağlanabildiği de ifade edilmektedir. Firmanın iç denetim departmanı ile müşterek görev olarak bu alandaki eylemler gerçekleştirilmektedir.

Bir firmanın iç denetim eylemlerinin hepsini firma haricinde destek olarak gerçekleştirmek koşulu ile destek alabilme olanağı bulunmaktadır. Bu araştırmada bağımsız denetim organizasyonlarının firmalara sağladıkları iki şekilde iç denetim eylemi üzerinde durulmaktadır. Bu hizmetler; iç denetim eylemlerinin firma haricinde edinilmesi ve firmanın iç denetim departmanı ile müşterek gerçekleştirilmesi şeklinde yürütülmektedir. İç denetim eylemlerinin ne yönde kullanılacağı önem arz eden hususlar arasında yer almaktadır. İç denetim departmanının bağımsızlığını güvenceye alabilmesi adına fonksiyonel şekilde denetim komitesine ve yönetim kuruluna bağlılığı öngörülmektedir.

IIA, iç denetim işlevleri ne yönde kullanılırsa kullanılsın, iç denetim idarecisinin firma kapsamından seçilmesini önermektedir. Bunun yanında iç denetim işlevinin bağımsız denetim desteği sağlayan organizasyondan edinilmesi hususunda sakınca görülmektedir (Acar Uğurlu ve Kavut, 2019:201).

AICPA tarafından yayınlanan 55 nolu standart 1990 yılında 'Bir Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Dikkate Alınması' başlığı ile yayınlanmış olup, bu standardın içeriği incelendiğinde ise bağımsız denetim işlemi boyunca bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrolünü inceleme sorumluluğu artırılmıştır. Bu standart uyarınca AICPA iç denetim işlevinin bağımsız denetim desteği sunan organizasyonlardan sağlanmasını uygun bulmaktadır (Tuan, 2009:4). AICPA'nın görüşü uyarınca, firmanın bağımsız kontrolünü yürüten organizasyonun firmayı

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

etkin olarak tanınması nedeniyle ve iç denetim eylemlerini çok daha iyi şekilde gerçekleştirebileceği düşünülmektedir. AICPA, iç denetim eylemlerini sağlayan bireylerin firmanın idari birimde ya da personel olarak görev almasını uygun bulmamaktadır. SEC’de IIA’gibi, firmaların bağımsız denetim eylemi sağladıkları firmadan iç denetim desteği talep edilmesini onaylamamaktadır. SEC 2000 senesinde bağımsız denetim oluşumlarının hedef kitleye sunulan hizmet kapsamında birtakım sınırlamalarda bulunmuştur. SOX’un da içinde bulunduğu bu yöndeki eylemlere her geçen gün sınır getirilmektedir.

1. İÇ DENETİMDE KAYNAK KULLANIMI

Firmalar birtakım sebepler doğrultusunda ihtiyaç durumunda işlevlerini şirket haricinde, farklı hizmet sunucular yardımıyla yürütmektedir. Firma haricinde kaynak kullanımı yoğunlukla emniyet, temizlik, imalat kontrol işlevleri vb. konularında değerlendirilmektedir. Firmalar adına son derece önem taşıyan iç denetim eylemleri de iç, dış ya da eş kaynak aracılığı ile sunulan destek hizmetlerindedir.

Firma bünyesinde kullanılan kaynaklar, iç denetim eylemlerinin firma kapsamında gerçekleştirilmesi anlamını taşımaktadır. Firma haricinde yürütülen kaynak kullanımı, kimi firma eylemlerinin firma haricinden desteklenmesini öngörmektedir.

1.1. İç Denetimde Kaynak Kullanımı ve Türleri

1982 – 1988 senelerini kapsayan süreçte bağımsız kontrol mekanizmaları haricindeki işlevlerden sağlanan kazanç bir senede yaklaşık %3,8 yükselerek 1988 senesinde genel kazancın %52’sine erişmiştir.

1980’li yılların ilk etabında firmalar, ana eylemlerinin haricindeki birtakım şirket etkinliklerini ve o sürece değin firma kapsamında gerçekleştirilen iç kontrol eylemlerini firma haricinden edinme gereksinimi duymuşlardır (Papageorgiou vd, 2012:118).

1990’ların başlangıcında bağımsız kontrol organizasyonları iç denetim eylemlerini gerek hali hazırdaki müşterilere gerekse yeni müşterilere sağlanacak olan hizmet dalı olarak şeklinde uygulamışlardır. Çok sayıda bağımsız kontrol kuruluşu harici olarak iç denetim hizmeti edinmek ve sağlamak adına iç yönetimde departmanlar kurmuşlardır.

Firmanın oluşturduğu kaliteli iç denetim unsuru, firma eylemlerini pozitif olarak desteklemektedir. Bu yöndeki eylemler tercihen firmalara zorunlu olan kontrol mekanizmasının tersine, çoğunlukla kanuni yapılandırmalarla mecburiyet içermektedir. Bu noktada iç denetim unsurunu geliştirmek firma eylemlerini güçlendirmeyi amaçlayan idari yapı adına önemli bir alternatif olmaktadır (Sharma ve Subramaniam, 2005:39).

İç denetim eylemlerinin harici kaynak desteği ya da eş kaynak desteği şeklinde firma haricinden gerçekleştirilme olasılığı bulunmaktadır. Bununla birlikte söz konusu eylemlerin haricinde hizmet sunucular, firma kapsamında ve firma çalışanı ile iç denetim departmanını oluşturabilmektedir. Hizmet sunucular, iç

denetim eylemlerinin firma haricinden edinilmesi ile iç denetim harcamalarını minimize ederek firmanın optimum gerçekleştirdiği eylemlere adapte olmasına kolaylaştırabilmektedir.

Giderleri minimize edebilmek adına baskı kuran idari yapı için iç kontrol eylemlerinin firma haricinden desteklenebilmesi olumlu etki yaratmaktadır. Bunların yanında, dış kaynak ya da eş kaynak değerlendirmesinin sanayi verilerinden ve uluslararası iç denetim kaynaklarının kullanılması adına imkân sağlayacağı düşünülmektedir. Hizmet sunucuları, iç kontrol alanında deneyimli ve mesleki yeterliliği bulunan vasıflı ekiplerle firmalara destek sağlayabilmektedir.

İç denetim eylemi sunan bağımsız denetim işletmelerinin söz konusu işlevi firmalara aktarmaları bireysel açıdan destek içermektedir. Birtakım oluşumların iç denetim eylemlerinden edindikleri kazancın mali tablo kontrolü işlevinden edindikleri kazancın on kat fazlası olabileceği de varsayılmaktadır. Bağımsız denetim oluşumları uzmanlık, maliyet etkinliği ve esneklik algısıyla hedef kitleye destek vermektedir.

Küresel ölçekte geniş çaplı ses getiren muhasebe alanındaki skandallar firmaların mali raporlamalarının iç denetim yapısının ve kontrol evrelerinin güvenilirliğinin tekrar irdelenmesi ihtiyacını öne çıkarmaktadır. Firmaların mali raporlamalarındaki emniyetin tekrar sağlanmasında firmaların oluşturacakları iç kontrol departmanlarının değeri her geçen gün dikkat çekmektedir.

İç kontrol eylemlerinin değerinin gün geçtikçe gün yüzüne çıkması, firmalardaki iç kontrol eylemlerinin varlığını mecburi kılmaktadır. İç denetim eylemlerinin firma bünyesinde etkinliği sürecinde meydana gelen tecrübesizlik, donanımlı ekip gereksinimi, optimum harcamaları vb. sebepler, bu alandaki eylemlerin firma kapsamı dışından gerçekleştirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır. İç denetim eylemi: firma kapsamında tümüyle kullanılan bir iç denetim departmanı kurularak, iç kontrol eylemlerinin bütünüyle firma haricinde gerçekleştirilmesi biçiminde dış kaynaklardan yararlanmayı veya bu metotların her ikisinin de kullanılmasını gerektirmektedir (Tektüfekçi, 2008:81).

Söz konusu metotların birincisinde, firma bünyesinde iç kontrol departmanları oluşturularak ya da iç denetçi kapsama alınarak bu eylemler gerçekleştirilebilir ve iç kaynaklardan destek alınabilmektedir. İkinci metotta, firma harici donanımlı bir örgütten iç denetim desteği alınarak, dış kaynak hizmeti kullanılabilir. Son olarak firma içinde ya da haricinde kaynakları beraber değerlendirilebildiği de görülmektedir. Bu noktada eş kaynak kullanımı tabiri öne çıkmaktadır. Bu algılardan yola çıkarak iç kontrol eylemi yalnızca firma kapsamı ile sınırlı kalmamaktadır.

İç kontrol eylemlerinin firma haricinde gerçekleştirilmesi halinde, eylem koordinasyonun ve idaresinin firma kapsamındaki iç kontrol yöneticisine aktarılması önerilmektedir. İç kontrol idarecisi, iç denetim eylemlerinin en elverişli maliyetle ve verimli düzeyde yürütebilecek gerek iç gerekse dış kaynak sistemlerini başarı ile gerçekleştirebilecek, ihtiyaç durumunda tepe yönetim ve kontrol komitesi ile fikir alışverişi yapabilecek yetide olmak durumundadır.

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

Bugünün koşullarında iç denetimle beraber, iç kontrol mekanizmasının da işlevi farklılaşmaktadır. Firmalar yaşanan yeniliklerden dolayı iç denetim işlevini firma kapsamından mı yoksa harici şekilde mi yürütmeleri gerektiğini hakkında arayışa girmişlerdir. İç denetim bilinen anlamda, iç kontrol eylemlerinin firma bünyesinden ya da harici olarak gerçekleştirilebilmesidir. Genel anlamda iç denetim birimi değil, iç denetim etkinliği tabiri kullanılmaktadır. İç kontrol sistemlerinde dış kaynaklardan yararlanmak iç kaynak kullanımına oranla her şartta ve zamanda arzu edilen etkinliği sunmayabilmektedir.

Kaynak değerlendirme sürecinde yarar – maliyet analizinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İlave olarak, işletme bünyesinde iç denetim departmanı oluşturmaya veya dış kaynak kullanımı yönünde karar aşamasında, işletmenin boyutu, hitap ettiği pazar, bulunduğu çevre, taşıdığı kültür ve idari tecrübe vb. unsurları da dikkate almak gerekmektedir.

Firmalarda iç kontrol departmanlarının eylemlerinin dikkat çekmesi ile birlikte iç denetim departmanının düzenlenmesi de önem taşımaktadır. İç denetim ekipleri bilindiği üzere firma bünyesinde bulunan donanımlı ekiplerden meydana gelse dahi, çok sayıda firma maliyetleri kısma ve donanım bilgisinden faydalanma vb. sebeplerden dolayı iç kontrol işlevini firma haricinden edinmektedir.

Klasik algıya bakıldığında iç kontrol unsurunun, emniyetli muhasebe verisi sunmaya ve firma kaynaklarını güvende tutmaya destek vermek adına oluşturulduğu bilinmektedir. Yakın tarihlerde iç kontrol, operasyonel kontrol, risk ölçümü, IT emniyet işlevlerini de içerecek düzeyde oluşturulmaktadır. İç kontrolün bu gelişen yapısı, firmanın idari denetim algısı ya da risk ölçüm yapısının bir unsuru şeklinde önem taşımaktadır. Mesleki gelişim evresinde iç denetçilere dair beklentilerin de boyutları farklılaşmaktadır. İç denetçilerin geliştirilen yeteneklere ihtiyaçları bulunmaktadır. Firmalar da söz konusu yenilik hakkında iç kontrol eylemlerini firma kapsamından ya da firma haricinden edinme yoluna gitmektedir (Plant, 2014:73).

Firmaların iç denetim eylemlerini geliştirme hedefi taşıması firma adına politik önem taşımanın yanında, iç denetim çalışanın firma bünyesinden mi görevlendirileceği, yoksa dış kaynağa mı başvurulması gerektiği yönünde karar netleştirilmelidir. Bu karar, idarenin görüş birliği, boyutları, sistemi ve eylemlerin karmaşıklığı, firmanın taşıdığı kültür, yararın yanında maliyet düzeyi, genel standartlar, firmanın risk görünümü ve gereksinim hissedilen çalışanların donanım seviyesi vb. çok sayıda unsurların etkisinde kalabilmektedir. IIA, firmaların iç kontrol eylemlerini bütünüyle dış kaynaklardan edinme kararının verilmesi durumunda dahi, gözetim ve yükümlülüğün firma haricinden oluşturulamayacağını ifade etmektedir (IIA, 2009:4).

Çok sayıda gerçekleştirilen çalışmalarda dış kaynak sağlamanın firmanın yalnızca çekirdek dışı eylemlerinde değerlendirilmesi gereksinimine dair, bu eylemlerin firma bünyesinde yürütülmesini öngörülmektedir. Aynı zamanda ampirik araştırmalara bakıldığında, yalnızca çekirdek haricinde bulunan eylemlerin değil iç kontrol vb. çekirdek eyleme yakın duran eylemlerin de dış unsurlardan edinilebileceği aktarılmaktadır (Suleiman ve Dandago, 2014:223).

Kısacası, iç denetim sürecinde kaynak sağlamaya dair sonuçlar aşağıdaki gibi aktarılmaktadır (Seetharaman, 2008:48):

- İç denetim eylemleri firma bünyesinde oluşturulacak departman vasıtası ile yürütülebilir ya da bu eylemler firma dışından donanımlı organizasyonlardan yardım alarak gerçekleştirilebilir.
- İç denetim işlevleri firma haricinde kullanıldığında hizmet sunan kurumun ya da kişinin saptanmasında birtakım alternatifler bulunmaktadır. Firmalar, bağımsız denetim işlevi kullandığı hizmet sağlayıcısından iç denetim yardımı alabilmektedir. Bu noktada hizmet desteği verenlerin bağımsız denetim desteği veren denetçi ile aynı olması ya da farklı birinin denetçi olarak değerlendirilmesi sorunu dikkat çekmektedir. Firma, iç denetim işlevini bağımsız denetim desteği sağladığı organizasyondan da edinebilmektedir. Hizmet sunan kurumun tercihi bağımsız denetçinin durumu, objektifliği gibi konular çok sayıda araştırmada konu edinmiştir. İç denetim eylemlerinde kaynakların içerden, dışardan ya da eş kaynak olarak değerlendirilmesine dair alınan kararların yararlarının ve getirilerinin dikkatle düşünülmesi önerilmektedir.

1.1.1. İç Denetimde İç Kaynak Kullanımı (In-House)

İç kaynakların değerlendirilmesi konusunda iç kontrol eylemlerini gerçekleştiren kontrol ekibi firmanın kendi bünyesinde yer alan personelden meydana gelmektedir (IIA, 2009:7). Chadwick'in görüşü uyarınca (2000), iç denetim konusunun firma bünyesinde firma çalışanları ile oluşturulmasına dayanan dört önemli sebep bulunmaktadır (Chadwick, 2000:88):

- İç denetçiler, optimum kalite içeren denetim işlevlerini sağlama konusunda son derece önem arz eden firma eylemlerine dair gizli verilerin firma dışına çıkmamasını sağlamaktadır.
- İç denetim departmanı herhangi bir kriz durumunda idareye dair kaynak sağlayabilmektedir.
- İç denetçiler, hileli işlevi engelleme ya da inceleme hususlarında firmanın güncel eylemlerine hâkim olmalarından dolayı deneyimli ve bilgi birikimi sahibi olmaktadır.

İç denetimin firma bünyesinden tercih edilmesi halinde bağımsızlık ve objektiflik açısından problem oluşma ihtimali artarken, iç denetim eylemlerinin firmanın bireysel çalışanı aracılığı ile gerçekleştirilmesi durumunda idarenin anlık beklentilerine hızlı yanıt verebilme olanağı da artmaktadır. Bunun yanında iç denetim biriminin firma çalışanından seçilmesi ve etkileşim içinde olunmasından dolayı iç denetçinin objektif tutumunu yitirmesi konusunda risk yaşanabilmektedir. İç denetim işlevinin farklı bir kurumdan sağlanması halinde bütünüyle objektif tutum sergilenebilmektedir. Firma kapsamında oluşturulan iç denetim unsuru, firma kapsamından izole şekilde gerçekleştirilebilmektedir. İç denetçiler firma eylemleri ve olası riskleri öngörebilmelerinden dolayı idari yapı adına en önemli bilgi iletim işlevi yürütebilmektedir (IIA, 2009:8).

İç denetim eylemlerinin firma bünyesinde gerçekleştirilmesi durumunda firma ve firmanın iç denetçisinin olumlu etkileşim kurduğu görüşü, farklı

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

departmanlarda haberleşme ve paralel hareket etme konularında üst düzey kurumsal potansiyel, verileri gizleme beklentisi gibi unsurların etkisi altında kalmaktadır.

1.1.2 İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing)

Firma eylemlerinde dış kaynaklardan yararlanılması hususu uzun döneme dayanmaktadır. Dış kaynaklardan yararlanılması görüşü ilk defa Roma sürecinde vergilerin etkin biçimde ve periyodik olarak edinilmesi konusunda gündeme gelerek, XVIII. ve XIX. yüzyıl evresinde İngiltere kapsamında silah aksamalarının imalatında işleve alınmıştır. Bu süreçte Amerika bünyesinde posta eylemlerinin özel firmalara aktarılması, Fransa demiryollarının yapılması, su kaynaklarının idaresinin özel sektöre geçişi, devlet ve özel sektör kapsamındaki dış kaynaklardan yararlanma konusuna örnek teşkil etmektedir.

Türkiye’de “fason imalatçı kullanımı” ve sözleşmeli imalat şeklinde tabir edilen eylemleri dış kaynaklar alanında destek alındığını ifade etmektedir (Yılmaz ve Bedük, 2014:740).

Adam Smith’in görüşü uyarınca firmaların kendi işlev alanlarına eğilmeleri konusundaki ihtiyaç gündeme taşınmaktadır (Peursem ve Jiang, 2018:219).

Firmalar yeniliklere entegre olabilmek, iktisadi yapıdaki ve piyasadaki dalgalanmaların etkisinde minimum düzeyde kalabilmek, dijital yeniliklerden ve bilgi teknolojilerinden seri şekilde faydalanabilmek adına dış kaynaklara eğilmektedir. Önceki evrelerde firma kapsamında imal edilen ürün veya firmanın devamlılık içeren birtakım eylemlerini ve karar mekanizmalarını sözleşme odaklı farklı bir tedarikçilere aktarabilmektedir (Lacity ve Hirschheim, 1993:74).

Dış kaynakların değerlendirilmesi, firmanın esas eylem konusu haricindeki eylemlerini kısmen veya tümüyle sözleşme odaklı alanında yetkin birey veya organizasyonlara aktarmasını öngörmektedir. Firmalar farklı kaynaklardan yararlanma nedeni olarak asıl eylem konularına yeterince odaklanabilme isteğini ileri sürmektedir.

Firma eylemlerinde dış kaynakların kullanılması hususundaki en önemli avantajın düşük maliyet içermesi olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte firmaların genel kabiliyetlerini iyileştirme, riskleri minimize etme, esneklik olanağı sağlama, kaynakları tekrar dağıtma, durağan sermaye giderlerini minimize etme, verim alabilme, seri şekilde hareket etme, teknolojik gelişmelerin izlenmesi vb. şekilde faydaları da bulunmaktadır. Olumsuz olarak ele alınan gizlilik esasının ihlal edilmesi, eylemler konusunda denetim oluşturulamaması, önde gelen yetileri yitirme riski gibi konular da dikkat çekmektedir. (Greaver, 1999:75).

İç denetim konusunda dış kaynaklardan yararlanma işlevi, firmaların bu kaynakların değerlendirilmesine dair faaliyetleri arasında yer almaktadır (Rittenberg, 1999:27). Firmalar eylemlerinde dış kaynaklardan yoğun şekilde yararlanmaktadır. Firmalar önde gelen eylemlerini iyileştirebilmek adına dış kaynakları tercih edebilmektedir. Dış kaynak değerlendirilmesine iten eylemleri aşağıdaki şekildedir;

- Onarım eylemleri,
- İdari eylemleri,

- Emniyet işlevleri,
- Muhasebe ve kontrol işlevleri,
- İnsan kaynakları,
- Satış ve pazarlama işlevleri,
- Malzeme yönetimi,
- Müşteri ilişkileri,
- İmalat
- Bilişim teknolojileri
- Mühendislik eylemleri
- Gıda hizmetleri
- Hammadde – yarı mamul temini
- Lojistik

İç denetim konusunda dış kaynaklardan yararlanma süreci firmaların bu alandaki eylemlerinden yalnızca biri olmaktadır.

İç denetim eylemleri firmaların içsel yapılarında oluşturulan iç denetim departmanları aracılığı ile gerçekleştirilebilmenin yanında, firma haricindeki donanımlı bağımsız denetim oluşumları aracılığı ile de sağlanabilmektedir. Dış kaynak içeren iç denetim eylemleri, bağımsız denetim oluşumlarınca gerçekleştirilen iç denetim işlevlerini yansıtmaktadır (Al-Rassas ve Kamardin, 2015:461).

İç denetim konusunda dışardan kaynak edinen firmalarda bu işlevler minimum düzeyde gerçekleştirilirken bu durum tercihen firmalarda optimum düzeyde de kullanılabilir. Bu işlev, optimum ya da minimum dış kaynak edinimi konusundaki bir alanda yürütülmektedir.

Tercihen firmalar iç denetim eylemlerini bütünüyle firma haricinde yürütürken, bazı firmaların kısmen de olsa dış kaynaklardan yararlandıkları görülmektedir. Özellikle bilgi sistemlerinin kontrolünün dışardan gerçekleştirilmesi donanımlı bireylerden destek almak konusunda önem taşımaktadır.

Yazında iç denetim eylemlerine hissedilen gereksinimlerin dış kaynaklardan yararlanma amacı güdülmesine dair karara etki eden birtakım unsurların bulunduğu bilinmektedir. Dinç ile Gerekan'ın araştırmalarında (2008), iç denetim eylemlerinin dış kaynak sağlama konusunda karar verme yetisine etki eden unsurların saptanması hedeflenmektedir. Araştırma uyarınca, firmaların dış kaynak edinme kararına dair dört önemli unsur saptanmaktadır (Dinç ve Gerekan, 2008:67):

- Kalifiye personel yoksunluğu,
- İç denetim sisteminin yetersizliği,
- Optimum maliyet,
- Zaman gereksinimi duyulması,

Firma söz konusu unsurlardan birini ya da daha fazlasını hissetmesinden dolayı dış kaynaklardan yararlanma kararı almanın ve dış kaynak sağlayıcısını belirlemenin ardından planlama sürecine dair şu soruların yanıtlarına odaklanmalıdır (Rouse, 1996:93):

- Firma bünyesinde hali hazırdaki iç denetim departmanında görevli çalışanlara dair neler yapılmalı?

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

- Dış hizmet sunucusunun firmaya hâkim olması, firma stratejilerine ve kurallarına alışması adına firma belirli bir zaman dilimi tanıdı mı?
- Değişimle birlikte direkt etki altında kalan çalışanın motivasyonunun güçlendirilmesine dair planlar gerçekleştiriliyor mu?
- İç denetim idarecisinin de içinde bulunduğu idari kadro, firmanın iç denetim yapısının oluşturulması ve devamlılığında yükümlü olduğu iç denetim unsurları kanıksanıyor mu?
- Gizlilik, firmanın hassas noktalarında erişim sağlayamayan personel aracılığı ile devam ettirilebilir mi?

İş evrelerine dair kapsamın farklılaşmasına dair firmalar etkin ve optimum potansiyel kullanarak iç denetim planı gerçekleştirmeye itilmektedir. 1999 senesinde IIA risk yönetimi ve yönetim sözcüklerinin oldukça fazla gündeme gelerek iç denetim algısını değiştirerek, iç denetimin işlevini daha da geliştirmiştir. Son dönemlerde iç denetim eylemleri adına elverişli uzman çalışan arayışı, göreve getirme ve hali hazırdaki çalışanları güvende tutma konusundaki harcamaların yükseldiği görülmektedir. İç denetim konusunda dış kaynaklardan yararlanma firma bünyesinde iç denetim departmanı oluşturulmasına oranla çok daha düşük maliyet içermektedir. Bunun yanında dış hizmet sunucularının da yüksek potansiyel taşıdıkları bilinmektedir. Dış hizmet sağlayıcıları gerek zamandan gerekse maliyetten dolayı tasarruflu metotlar kullanarak firmanın iktisadi yapısını da destekleyebilmektedir.

Firma iç denetim alanında dış kaynak değerlendirme kararı verirken reel bedellendirme gerçekleştirdiği ve dış kaynak ediniminin tasarrufa neden olması halinde sabit bir iç denetim departmanının işlev yürütmesine olan ihtiyacın sonlanacağı düşünülmektedir.

İç denetim işlevinin firma haricinden edinilmesiyle firmanın ödemek durumunda kalacağı çalışan maliyetleri konusunda göreve oranla farklılaşan esneklik söz konusu olmaktadır (Marianne, 2013:12).

Firmanın sahip olduğu çalışanın firma idaresinden bağımsız tutum sergilemelerinin güç olduğu düşünülmektedir. Bundan dolayı, firma haricindeki hizmet sunucularının çok daha bağımsız tutum sergileyecekleri varsayılmaktadır.

İç denetim konusunda dış kaynaklardan yararlanma konusunda, çalışanların esnekliği ile birlikte, kalite teminatı da gündeme gelmektedir. İç denetim hizmetinden yararlanan şirketler, yoğunlukla küresel denetim kurumları olmaktadır. Firmalar bu kurumlardan gerek iktisadi gerek kültürel gerekse saygınlık anlamında yarar sağlamaktadır (Martin ve Lavine, 2000:58).

Dış hizmet sunan kurumlardan saat bedelinin firma iç denetim çalışanın saat bedelinden yüksek olmasına karşın elde edilen kazanımları ve olması gereken iç denetim yatırım harcamalarının da ele alındığında firmaların dış kaynak edinimi konusunda olumlu etkiler öngörülmektedir. Söz konusu etkilerin sağlanabilmesi adına uzun sürece dayalı dış kaynak edinilmesi önerilmektedir. Firmalar iç denetim konusunda dış kaynaklardan yararlanma kararı almadan evvel hali hazırdaki durumları belirlemek durumundadır (Peters, 2015:15).

İç denetim hakkında riske yönelik algıda yetersizlik bulunması, hizmetin büyük ölçüde potansiyelinin işaretlerinin göz önünde bulundurulmaması, hizmet sunan kurumun ve firmanın karşılıklı etkileşiminin yetersizliği, sözleşmedeki hükümlere aykırı davranışlarda bulunulması, yetki ve yükümlülüklerin netleştirilmemesi ve firma kültürüne dair problemler yaşanması iç denetim konusunda dış kaynaklardan yararlanmanın olası risklerini meydana getirmektedir (Pyzik, 2012:22).

Hizmet sunucuların çoklu firmalara hizmet sunması nedeniyle firmaların gereksinimi olan gereken düzeyde itina ve dikkat sağlanamaya bilmektedir. Bunların yanında harcırah benzeri sonradan ilave olan masraflar da gündeme gelebilmektedir. Yoğunlukla bir firmanın iç denetim departmanı firma stratejileri ve uygulamaları, imalat evreleri ve çalışanlarla firmanın genel kültürüne yoğunlukla adapte olmaktadır. Firmaya karşı bağlılık, firma iç denetim departmanındaki çalışanların yoğun çalışmaya eğilimine meydan verirken, dış kaynakların değerlendirilmesi, iş kaybı kaygısıyla çalışanların motivasyonunu düşürebilmektedir.

1.1.3. İç Denetimde Eş Kaynak Kullanımı (Co-Sourcing)

Eş kaynaklardan yararlanma, iç denetim unsurlarının firmanın iç denetim departmanı ve firma haricindeki iç denetim hizmet sunucusunun paralel hareket etmesini içermektedir. İç denetimde eş kaynak ediniminin getirdiği kaliteli kontrol işlevinden dolayı sıklıkla başvuru kaynak kullanımı arasında yer almaktadır. İç denetimde eş kaynaklardan yararlanma hususunda dikkat çeken avantajlar şu şekildedir (Mumby ve Clarke, 2000:21):

- Optimum bilgi birikimi, donanımlı işleve ulaşılması,
- İç denetim unsurunu üst düzeye taşıyabilecek algının gereksinimi,
- Ani gelişen çalışan beklentilerini karşılamaktır.

Eş kaynaklardan yararlanılmasıyla, iç denetim eylemleri firma bünyesinde gerçekleştirilirken, hizmet sunucularının donanımlarından da destek alınmaktadır. Hizmet sunucuları ile gerçekleştirilen müşterek iç denetim eylemleri firmanın ihtiyaçlarının algılanmasına, meydana gelen sorunların giderilmesine ve yapının etkinliğine destek olmaktadır. Eş kaynaklardan yararlanma hakkında hizmet sunucuları genellikle firmalar adına iç denetim çalışanı olarak işlev sürmektedir. Eş kaynaklarla birlikte alanında donanımlı çalışanlardan kısa vadede üstün potansiyel elde edilerek maliyetler minimize edilmektedir. Yine bu alanda müşterek gerçekleştirilen iç denetim eylemlerinde firma bünyesinde çalışan iç denetçiler dış hizmet sunucuları sayılan donanımlı iç denetçilerin tüm deneyimlerinden faydalanma olanağı da bulabilmektedir (IIA, 2009:8).

Yoğunlukla proje odaklı görev alan firmalarda projenin elverişli zaman diliminde gerçekleştirilmesi ihtiyacı duyulan anlarda eş kaynaklardan yararlanılabilmektedir. Teknolojik alt yapı ihtiyacı hissedilen firmalarda meydana gelen yeniliklerin izlenmesine daima olanak bulunmamaktadır. Bu noktada da eş kaynaklardan yararlanma şeklinde donanımlı destek alınabilmektedir. Bunlarla birlikte, iç denetim işlevlerinin eş kaynak değerlendirmesi ile aynı alanda görev alan firma çalışanı ve dış hizmet sunucularının karşılıklı bağlantısı da olumlu etki

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

yaratmaktadır. Firma çalışanları dış hizmet destekçilerinin donanımları ve kabiliyetlerinden yararlanarak mesleki konularda ilerleme kaydedebilmektedir. Bu yola başvurmak aynı zamanda meydana gelen işin de güvenilirliğini kanıtlamaktadır (Goller ve Sleezer, 2012:6).

İç Denetimde Dış Kaynak ve Eş Kaynak Kullanımını Birlikte İlgilendiren Hususlar;

İç denetimde konusunda dış kaynaklardan ya da eş kaynaklardan yararlanmaya dair firma dışından edinilen destekler olmasından dolayı müşterek durumlar ortaya çıkmaktadır. Dış kaynak desteği sağlayanların tercihine dair iki kaynağın da değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır. Dış kaynak veya eş kaynakların hangisinin edinilmesi gerektiği konusunda şu unsurlara dikkat edilmesi önerilmektedir:

Hedef ve İhtiyaçlar: Tercih edilen kaynak kullanımının planlanmasına dair amaç ve gereksinimlerin belirlenmesi gerekmektedir. Destek verecek olan bağımsız kurumun sunduğu işlevler ve talepler konusunda uzlaşmaya varılması da gerekmektedir. Gerçekleştirilen araştırmaların firma kapsamındaki idareci ya da kontrol komitesi aracılığı ile takip edilmesi ve görev potansiyelinin ele alınması da önerilmektedir.

Maliyetler: Destek alınan kuruma verilecek olan bedel de bir anlamda maliyet içermektedir. Firma iç denetim eylemlerini kapsamında yürütmesi halinde maliyetleri reel düzeyde saptamalı ve tercih edeceği kaynağı belirlemelidir.

Kapasite: Firma iç denetim eylemlerini kapsamında oluşturduğu departman ile gerçekleştirmesi halinde tüm eylemlere dair gereken düzeyde kapasitenin bulunup bulunmadığını göz önünde bulundurmalıdır. Risk odaklı gerçekleştirilen senelik iç denetim amaçları adına öngörülen iş gücü saptanarak kaynak kullanımına yönelmelidir.

Bağımsızlık: İç denetim konusunda kaynaklardan yararlanmaya dair önemli bir konu olan bağımsızlık, küresel iç denetim standartları gereğince optimum idari yapıya bağlı olarak işlev yürütülmesini gerektirmektedir. İç denetimin CFO' bünyesinde gerçekleştirildiği firmalarda bağımsızlığın bütünüyle yakalanamayacağı düşünülmektedir. Bu doğrultuda bağımsız bir işlerlik kazanılabilmesi için kaynaklardan yararlanabilmek doğru bulunmaktadır.

Metodoloji ve Araçlar: İç denetim eylemlerinin gerçekleştirilmesi esnasında yararlanılan metot ve mekanizmalar işlevin kalitesine etki etmektedir. İç denetim departmanları gündemi yakından izleyerek optimum eylemlere oranla devamlılık sağlamalı ve gelişime açık olmalıdır. Bunlarla birlikte metot ve yazılım açısından da optimum çözümlere başvurulmalıdır. Kapasite ve maliyetler bakımından kimi zaman eksiklikler yaşanabilmektedir. İç denetim firma harici kaynaklardan faydalanarak bu eylemlerin önde gelen uygulamalar ve küresel onay almış denetim mekanizmalarından destek alarak işleyiş sürmesi gerekmektedir.

Uzmanlık ve Deneyim: İç denetçiler, donanım sahibi olmadıkları hususlarda denetim işleyişi gerçekleştirmek zorunda olabilmektedir. Bilişim teknolojilerini içeren alanlarda kontroller ve hile araştırmaları denetçiler için uzmanlığın bulunmadığı konular olmaktadır. Uzman olmadıkları konularda denetim

çalışması yapmak durumunda kalabilmektedirler. Örneğin, bilgi teknolojileri konularındaki denetimler ve hile incelemeleri iç denetçinin uzman olması beklenmeyen alanlardır. Firma bünyesinde bu alanlarda herhangi bir donanımlı iç denetçinin olmaması durumunda bu alanda kaynak kullanımının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İlave olarak firma iç denetçilerinin önceki süreçte tecrübe kazanmadığı alanlarda da bu seçeneği düşünmektedir.

Şirketin Yapısı: Firma eylemlerinin karmaşık yapısı ve işletmenin konumu da kaynak tercihinde etken olmaktadır. Olabildiğince basit ve küçük ölçekli eylemler bulunan firmalarda dış kaynaklardan yararlanılması önerilmektedir. Buna karşın eylemlerin yapısının karmaşıklaşması sonucunda firmalar iç denetçilerin faaliyet departmanı ile etkileşim halinde olmalıdır. Firmanın konumu, maliyet ve esneklik bakımından da bu gibi görüşleri etki altında bırakmaktadır. Çarpık organizasyonlarda eş kaynakların değerlendirilmesi de başka bir seçenektir. İç denetim eylemlerinde dış kaynaklara eğilim konusunda aşağıdaki unsurlar etken olmaktadır (Bostwick ve Byington, 1997:92):

- Firmanın teknik donanımında eksikliklerin bulunması,
- Dış hizmet sunucularının kaliteli destek sağlaması,
- Firma potansiyelinin yükseltilmesi gayesi,
- İç denetim eylemlerinin firmanın çekirdek eylemi şeklinde değerlendirilmesi,
- İç işleyişte meydana gelen karmaşa,
- Maliyetleri minimize etme gayesi,
- Mali tablo kontrollerinin maliyetini minimize etme amacı,
- Dış hizmet sunucularının firma çalışanından çok daha etkin görev alması,
- İç denetim yükümlülüğünü firma dışına taşıma ve gündeme dair sektör verilerine ulaşma vb. unsurların etkisinde kalınmaktadır.

Firma harici kaynakların değerlendirilmesine dair karar vermeden evvel firmanın hali hazırdaki iç denetim eylemlerini de dikkate almak gerekmektedir (Bostwickve Byington, 1997:93):

- Hali hazırdaki iç denetim birimi, denetim komitesinin talebine dair iç denetim düzeyini karşılıyor mu?
- İç denetim çalışanı, eylem kontrolü ve idari denetimleri olması gerektiği gibi idari yapının denetimi adına gerçekleştirebiliyor mu?
- İç denetim birimi, idare veya denetim komitesince beklenen olağan uygulamaları ve özel projeleri planlayabiliyor mu?
- İç denetim çalışanı sınırlı zaman dilimlerinde etkin olabiliyor mu?
- İç denetim unsuru idareden bağımsız davranabiliyor mu?
- Kontrol planı verimli düzeyde gerçekleştirilebiliyor mu?
- İç denetim departmanı güncel yazılım sistemine hâkim mi?

İç denetim eylemlerinde gerek dış kaynak değerlendirmesi gerekse eş kaynak kullanımı gözetilmeksizin iç denetim işleyişinin gerçekleştirileceği dış hizmet sunucusu önem taşımaktadır. Küresel İç Denetim Standartlarında dış hizmet

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

sağlayıcısı iç denetim hizmeti desteği sunulan birey veya kurumları yansıtmaktadır. Bu standartları terimler sözlüğünde belirtildiği üzere dış hizmet sunucusu;

Belirli konularda donanımı bulunan, kabiliyet, deneyim sahibi olan firma haricinde yer alan birey veya firmalardır. Bu standartlarda dış hizmet sağlayıcıları ve iç denetim işlevinin firma haricinden alınan desteğine dair 2070 numaralı standartta iç denetime dair dış hizmet sunucusu ve kurumsal yükümlülükler göz önünde bulundurulmaktadır. Standart uyarınca iç denetim eylemleri hizmet sunucusu aracılığı ile gerçekleştiriliyor ise dış hizmet sunucu, işletmenin verimli bir iç denetim eylemi oluşturulması ihtiyacına dair bilgilendirilmek durumundadır. Standart analizinde bu yükümlülük; iç denetimin anlamı, ahlaki normları ve standartlara entegre olmasının ele alınma durumunda etkin bir güvence ve ilerleme programları ile ifade edilmektedir.

Firma iç denetim eylemlerini dış kaynaklı şekilde kullanma kararı alması ile kimden bu hizmeti alması gerektiğini seçmektedir. Firmalar uygun durumlarda dış hizmet sunucularından şirket kapsamında yetersiz buldukları konularda destek almaktadır. Firma harici alanlardan edinilen hizmetin sunduğu faydalar ve olumsuz yönlerin de irdelenmesi önerilmektedir.

Dış hizmet sunucuları bazı konularda donanımı bulunan bireyledir. Aynı zamanda firmadan bağımsız olmaları gerekmektedir. Firmaların bu konuda denetim hizmeti talep ettikleri sunucunun da firma dışından iç denetim desteği sağladığı bilinmektedir. İç denetim işleyişini firma haricinde edinmeyi talep eden firmanın bu alandaki hedeflerini saptaması önerilmektedir. Firma gayelerine entegre şekilde hizmet sunucularının tecrübe ve donanımlarının göz önünde bulundurulması sağlanan hizmetin garantisine dair uzlaşmaya varmaları da gerekmektedir.

Dış hizmet sunucularının tercih edilmesine dair karar evvelinde, firmanın ihtiyacına dair denetim eyleminin kapsamı, dış hizmet sunucunun yararlandığı kaynak, teknoloji, strateji ve uygulamalara entegre olma durumu ile sektörde saygınlığına dair bilgilere de erişilmelidir.

1210 numaralı işlev tavsiyesi doğrultusunda dış hizmet sunucuları şu hallerde de değerlendirilebilmektedir (IIA, 2009:12):

- Görev eylem çizelgesinde bulunması istenen amaçlara erişilmesinde,
- Arazi yapılar, sanat eserleri, kıymetli taşlar, madenler, birikimler vb. karmaşa içeren varlık saptamalarında,
- Maden ve petrol kaynakları vb. varlıkların mevcudunun belirlenmesinde,
- Halen süren sözleşme ve projelerde biten ya da bitmeyen eylemlerin netleştirilmesinde, emniyet ve kötüye kullanım durumlarının tespitinde,
- Çalışan ücret ve haklarına dair güncel saptamalar vb. şekilde bilgi birikimi istenen saptamalarda,
- Yasal, bilimsel ve yönetim maddelerinin analizinde,
- İç denetim standartlarına entegre biçimde kaliteli geliştirme hedeflerinin ele alınmasında,
- Birleşme ya da devir işlemlerinde,

- Risk yönetimi ile farklı alanlara dair danışmanlık eylemlerindedir.

İç denetim eylemlerinde dış hizmet sunucularından yararlanılması durumunda birtakım konulara dikkat etmek gerekmektedir. İç denetim idarecisi, söz konusu görevi yerine getirmek adına ihtiyaç duyulan nitelikleri de ele almak durumundadır. İç denetim idarecisi, son ölçümlerin ardından iç denetim eylemlerinde kullanılmasına ihtiyaç olmaması durumunda gerçekleştirilen ölçümlerin sonucuna oranla tepe yönetime bildirilmelidir.

İç denetim idarecisi, işletmenin dış hizmet sunucusuna ihtiyaç hissetmesi durumunda bu kurumun bağımsızlık ve objektiflik durumuna değinmelidir. Dış hizmet sunucusu yönetim kurulu ya da tepe yönetimi aracılığı ile seçilmesi durumunda iç denetim yöneticisi de aynı özeni yansıtmak mecburiyetindedir.

İç denetim idarecisi hizmetin sağlanmasına ihtiyaç hissetmemesi durumunda ya da alınacak olan eylemi irdelerken, iç denetim eylemlerini yürütmek adına taşınması gereken niteliklere dair kontrol edilmelidir. İç denetim yöneticisinin dış hizmet sunucusuna dair karar verilirken, aşağıdaki konular üzerinde durmak gerekmektedir:

- Dış hizmet sunucusunun söz konusu hususta taşınması gereken mesleğe dayalı ruhsat, sertifika vb. dokümanlarının bulunup bulunmadığı,
- Dış hizmet sunucusunun mesleğe üyeliğinin olup olmadığı ya da olması halinde ahlaki normlara riayet edilip edilmediği,
- Dış hizmet sunucusunun saygınlığını göz önünde bulundurmak adına önceki süreçte hizmet sunulan birey veya organizasyonlarla iletişime geçilmesi,
- Sunulan hizmete dair dış hizmet sunucularının tecrübelerinin ele alınması,
- Dış hizmet sunucularının söz konusu bilim alanında kullandıkları eğitim ve öğretimin kalitesinin seviyesi,
- Dış hizmet sunucularının hizmet sağlayacakları konulardaki Pazar tecrübeleri ve piyasaya dair bilgi birikimidir.

İkinci maddede bulunan ahlaki normlar, IIA'nın iç denetim görevinin yerine getirilmesi ve iç denetçi için öngörülen tutumları saptamak adına gerçekleştirdiği yapılandırmalardır. Ahlaki normlar; esaslar ve kurallar iki alanda değerlendirilmektedir. İç denetçilerden güvenilir, gizlilik konusunda titiz, objektiflik ve verimlilik esaslarına bağlı olmaları beklenmektedir. Kurallar iç denetim işlevlerinin ne şekilde kullanılacağı hakkında ışık tutmaktadır. İç denetçi dürüstlük olgusu uyarınca görevini itinalı, yükümlülük duygusuna hâkim olarak yerine getirmelidir. İç denetçiler objektif olarak kararları bağımsız yapıda sergilemelidir. İç denetçilerin firma gizliliğine saygı duyması ve kötüye kullanmaması da önerilmektedir.

İç denetim idarecileri, dış hizmet sunucularının talebe dair hizmeti uygulamak adına elverişli nitelikleri taşıyıp taşımadıklarını da göz önünde bulundurmaktadır. Dış hizmet desteği sunanların konuya dair belgeleri, mesleki bir

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

alanda yer alıp almadıkları, saygınlık durumunu, eğitim seviyesi ile tecrübelerini de ele alarak karar vermek gerekmektedir.

İç Denetim idarecisinin, görev esnasında bağımsızlık ve objektifliğin sağlanması adına dış hizmet sunucularının firma ve firmanın iç denetim departmanına dair etkileşimlerinin de ele alınması önerilmektedir. Bu inceleme sürecinde dış hizmet sunucularının bağımsız ve etki altında kalmadan karar alabilmesine olumsuz etki edebilecek bir firma ile olası bir finansal, örgütsel ya da bireysel bağlantısının olmadığı iç denetçi aracılığı ile onaylanmalıdır.

İç denetim idarecisi, dış hizmet sunucularının iç denetim işlevini kullanırken ya da rapor oluştururken, şirkette bağımsızlık dışı etkileşimde bulunmadığının saptamasını yapmalıdır. Dış hizmet sunucusunun bağımsız ve objektif tutumun irdelenmesi sürecinde iç denetim idarecileri aşağıdaki konulara dikkatle eğilmek durumundadır:

- Dış hizmet sunucuları ile hizmet verileceği firmanın olası bir menfaate taraf olup olmadığı ya da firma bünyesinde hizmet sunucusunun hissesinin bulunup bulunmadığı,
- Dış hizmet sunucusunun firmanın idari yapısında, tepe yönetiminde ya da personelle gerek bireysel gerekse mesleki bağının bulunup bulunmadığı,
- Dış hizmet sunucusunun destek vereceği firma ile önceki süreçte herhangi bir etkileşiminin olup olmadığının irdelenmesi,
- Dış hizmet sunucusunun firmada gerçekleştirdiği farklı hizmetleri bulunuyorsa ne hakkında ve ne düzeyde olduğuna yönelik veriler,
- Dış hizmet sunucusunun hizmet sonrasındaki bedeli ya da farklı kazanç ile menfaatlerine dair verilerdir.

İç denetim idarecisi, dış hizmet sunucularının bağımsız ve objektif durumunu saptarken öne çıkan unsurları göz önünde bulundurmalıdır. Dış hizmet sunucusunun şirkete dair ekonomik menfaatinin ya da herhangi bir ilişkisinin bulunup bulunmadığına dair saptama yapılması önerilmektedir. Bunun yanında, dış hizmet sunucularının şirkete dair önceki bağlantılarının da ele alınması beklenmektedir. Şirketten edinilebilecek olan kazanç ya da menfaatler itinalı araştırılmalıdır. Dış hizmet sunucuları firmaya paralel olarak iç denetim eylemleri, bağımsız denetim faaliyeti ya da farklı bir uygulama gerçekleştiriyorsa, kapsamlı denetim uygulamaları yürütülüyorsa, iç denetim idarecisi, dış hizmet sunucularının bağımsızlık durumunu tetiklemediğine dair kanaate varmalıdır. Kapsamlı denetim işlevleri sözcüğü, bağımsız denetçilerde yoğunlukla onaylanan denetim standartlarının dışındaki eylemleri içermektedir. Firmanın bağımsız denetçileri bunların yanında firmanın tepe yöneticileri ya da personeli şeklinde işlev sürüyorsa ya da bu doğrultuda ele alınıyorsa, bağımsızlıktan söz edilememektedir. Bunlarla birlikte bağımsız denetçiler vergi gibi alanlarda da destek sağlamaktadır. Buna karşın bağımsızlığın, firmaya sunulan eylemlerin göz önünde bulundurulması da önerilmektedir.

Dış hizmet sunucuları, firmanın bağımsız denetim işlevini yürüten şirket te olabilmektedir. Bu noktada hizmet sunularının bağımsızlığını negatif etkileyecek faktörlerin bulunup bulunmadığının da denetlenmesi tavsiye edilmektedir. Şirketlerin

bağımsız denetçileri kapsamında idari işlev yürütüyorsa bu noktada da bağımsızlık söz konusu olmamaktadır. Bağımsız denetçilerin şirkete sundukları hizmetler bütünüyle ele alınarak bağımsızlığa dair görüş oluşmaktadır. Elverişli hizmet sunucularının tercih edilmesi adına ön planda tutulması gereken soruların yanıtlarına da eğilmek gerekmektedir. Bu sorular:

- Hizmet sunucusu öndeki süreçte dış kaynak içeren bir iç denetim eylemi sağlamış mı?
- Hizmet sunucusuna dair verilen referanslar pozitif mi?
- Hizmet sunucusunun hali hazırdaki firmanın pazarında tecrübesi var mı?
- Hizmet sunucusu yoğunluk yaşanan süreçlerde uygun bedelle faaliyet gerçekleştirebilir mi?
- Hizmet sunucusu gündemde olan denetim teknolojisine hâkim mi?
- Hizmet sunucusunda sunulan bedel ile hali hazırdaki iç denetim çalışanları adına verilen bedel arasındaki fark giderilebilir mi?
- Hizmet sunucusu ile firma kapsamındaki yükümlülüklerle dair elverişli bir uzlaşma bulunuyor mu?

Dış hizmet sunucuları yükselen rekabet sektöründe ve teknolojik gelişmelerde donanımlı olmaya gayret eden firmaların beklentilerini algılamak durumundadır. İç denetim sürecinde dış kaynak veya eş kaynak değerlendirilmesinde dair görüşe etki eden unsurların ampirik şekilde ele alınması bu eylemin kalitesine destek sunarak alanın gelişmesine de yardımcı olmaktadır (Carey, 2006:13).

2. İÇ DENETİMDE FARKLI KAYNAK KULLANIMININ AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

Firma eylemlerinin kapsam haricindeki hizmet sunucularından edinilmesi yoğunlukla yararlı olarak ele alınmaktadır. Firma dışında kullanılan bu eylemlerin firmanın genel eylem konusu dışında bulunan eylemler adına gerçekleştirilmesinin olumlu olacağına dair görüşler de öne sürülmektedir (Peursem ve Jiang, 2018:223).

Bir kaynaktan yararlanma biçimi adına avantaj şeklinde ele alınan bu unsur, farklı bir kaynaktan yararlanmak adına negatif etki yaratabilmektedir. İç denetimde iç kaynak, dış kaynak ve eş kaynak değerlendirmesinde, firmayı anlama, giderler ve objektiflik bakımından zaman zaman olumlu zaman zaman da olumsuz durumlar yaşanabilmektedir.

Dış hizmet sunucuları ve şirketlerin iç denetçileri, dış hizmetlerden yararlanma konusunda birtakım harcamaların ve yararların söz konusu olabileceği konusunda ortak paydada buluşmamaktadır. İki görüş uyarınca da elverişli bütçelerle eylemlerin gerçekleştirildiği ifade edilmektedir. Çok sayıda kaynak incelemesinde, dış hizmet sunucuları ile firmada yer alan iç denetçilerin aynı şekilde tecrübeye ve teknik yeterliliğe sahip olmalarına karşın dış kaynaklardan yararlanma şeklinin daha uygun bulunduğunu yansıtan iki saptama öne çıkmaktadır. İlk olarak firmanın iç denetçisinin kontrol alanındaki yetkinliği doğrultusunda yaşanan başarısızlıkta kısıtlı yükümlülük bulunmaktadır. Dış hizmet sunucuları ise sunulan

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

zararı karşılayabilmektedir. İkinci görüşe göre dış hizmet sunucusu hedef firma adına önde gelen üçüncü kişi onama işlemleri lisansını taşımaktadır. Bu durum sebebiyle bedel olarak yüksek bir miktar talep edilebilmektedir.

Dış hizmet sunucularının rekabet ve iç kontrol unsurunun değeri hakkındaki bilincin gelişmesi ile beraber, dış hizmet sunucuları ile firmanın iç kontrolcileri hakkındaki bedel farkının minimize edilebildiği ifade edilmektedir.

Yazında iç denetim konusundaki kaynak kullanımlarına dair olumlu ve olumsuz, iç denetimde ve dış kaynak kullanımına dair değinilmektedir. Bunun yanında, iç denetimde kaynakların değerlendirilmesine dair meydana gelebilecek negatif durumların eş kaynak aracılığı ile firma avantajına dönüştürülebileceğine dair analizler de bulunmaktadır.

Firmalarda iç denetim eylemlerinin bütünüyle firma kapsamından ya da harici olarak gerçekleştirilmesinden de dış hizmet sunucuları aracılığı ile politik iş birliğinin geliştirilmesinin yararı üzerinde durulmaktadır. İç denetim evresinde eş kaynaklardan yararlanma hedefinin taşınması halinde iç kaynaktan yararlanılması hususunda minimum düzeyde donanımlı iş gücünün sağlanmasının yanında yetersiz kalan uzman gereksiniminin de dış hizmet sunucuları aracılığı ile giderilmesi yöntemi olumlu karşılanmaktadır.

Üç kaynak değerlendirme şeklinin de kendine özgü olumlu ve olumsuz yönlerinin detayları ile irdelenmesi önerilmektedir.

2.1. Maliyetlerin Azaltılması

Yazında bu kavram kimi zaman olumlu bazen de olumsuz şekilde ifade edilmektedir. Çok sayıda gerçekleştirilen çalışma uyarınca iç denetimde dış kaynaklardan yararlanmanın maliyet konusunda katkı sağlayacağı düşünülse de bazı çalışmalar iç denetim konusunda dış kaynaklardan yararlanmak adına oluşturulan departmanların maliyeti beraberinde getirdiği sonucuna eğilmektedir. Bu duruma katılan incelemeler doğrultusunda, dış hizmet sunucuları sözleşme evresinde minimum düzeyde ücret saptayarak iç denetim eylemi evresinde ilaveler gerçekleştirebilmektedir. Özetle ilk olarak düşük yansıtılan eylemler hizmetin sürmesi halinde ilave harcamalara yol açabilmektedir (Selim ve Yiannakas, 2000:216).

Yoğunlukla firma harici kaynaklardan yararlanma sürecinde firmalar adına maliyetin düşürülmesine dair görüşler bulunmaktadır. Reel maliyet beklentilerini saptamak adına sözleşmelerin özenle irdelenmesi önerilirken firma adına donanım ve bilgi birikimine gereksinim hissedilmesi vb. şekilde katkı sağlayabileceği ifade edilmektedir (Peurseem ve Jiang, 2018:223).

Elverişli iç denetim çalışanına erişmek adına öne çıkabilecek güçlüklerle denetim departmanı adına kullanılacak eğitim maliyetleri, yatırım maliyetleri dışardan destek alınan eylemlerle minimize edilmektedir.

İç denetimde kaynaklardan yararlanmaya dair karar aşamasında eylemin maliyetinin de bilinmesi önem taşımaktadır. Firma kapsamında oluşturulabilecek iç denetim departmanı adına devamlı olarak donanımlı personel alınması genellikle maliyet içermektedir. İç denetim eylemlerinin bütünüyle dış kaynak sunucularından

sağlanması hakkında sözleşme şartlarının da dikkatle incelenerek taraflarca algılanması önerilmektedir. İç denetim eylemlerinin eş kaynak aracılığı ile firma çalışanı ve dış hizmet sunucularının müşterek görev alması şekline işlerlik kazanabilmesi, göze alınacak maliyetin idare edilmesine olanak tanımaktadır. Eş kaynaklardan yararlanılmasına dair gereksinim halinde yapılandırılacak olan çalışan maliyetlerine gerek dış donanımlı personel verilerinden gerekse firmayı bilen şirket çalışanından yararlanma olanağı meydana gelmektedir. İç denetim işlevinin yürütülmesinde ele alınan maliyetler gibi iç denetim eylemlerinin talep edilen noktada etkin olması da dikkat çekmektedir. Yarar maliyet konusunda inceleme gerçekleştirilerek, iç denetim hakkında kullanılması gereken kaynağın seçilmesi önerilmektedir.

2.2. İşletme Faaliyetlerinin Kalitesinin Artırılması

Dış hizmet sunucularının optimum düzede ekipmanları, donanımları ve bilgi birikimlerinin bulunmamasından dolayı firma müşterilerine sağlanacak olan tüm hizmetlerin geliştirilebilmesi kaçınılmazdır. Bunun yanında firmalar genel faaliyet alanlarına yoğunlaşarak firma eylemlerini de üst düzeyde gerçekleştirebilmektedir (Okumuş ve İsfendiyaroğlu, 2002:233).

Dış hizmet sunucularının firmaya ait olan çalışandan daha yüksek bir iç denetim işlevi yürüttüklerine dair görüşler de öne sürülmektedir. Bu noktada tüm şirketlerdeki iş gücünün denetim çalışanına oranla farklılaşabildiği görülmektedir (Selim ve Yiannakas, 2000:221).

Firma haricinden edinilen iç denetim profesyonelleri firma personeli ile uzun vadede ilişki içinde bulunmasından dolayı, firma bünyesinde görev alan denetim personeline oranla çok daha objektif tutum sergileyebilmektedir. İç denetimde kaynaklardan yararlanılmasına yönelik eylemleri yürütebilecek çalışanların donanımlı olmasına dikkat edilmelidir. Firma haricinden kullanılacak kaynakları sağlayacak uzmanın da yetkinlikleri doğrultusunda iç denetimi optimum sağlayabileceği düşünülmektedir. Firma kapsamındaki görevlilerin firmaları çok daha etkin algılama eylemlere egemen olma gibi unsurları da denetim sürecine olumlu etki etmektedir. İç denetim eylemlerinde eş kaynaklardan yararlanmaya dair iç denetim departmanının taşıması gereken bilgiler ve eylemlere dair egemenliğin birleştirilmesine dair olanak sağlanabilmektedir.

2.3. İşletmenin Rekabet Gücünün Artırılması

Rekabet alanında üstünlük sağlayabilmenin yolu dönemin gereksinimlerinin gerisinde kalmamak ve teknolojik yenililere hâkim olabilmek adına firmalar dış kaynak değerlendirmelerine baş vurabilmektedir (Okumuş ve İsfendiyaroğlu, 2002:235).

Firmaların rekabet şartlarına entegre olmaları idari yapının genel görüşü ile elde edilmektedir. Bundan dolayı yoğunlukla firma kapsamındaki kademelerde güçlük yaşanmaktadır. Firmaların rekabet yetisine destek sağlayabilecek öngörünün, firma haricindeki hizmet sunucusunun kuracağı sinerji aracılığı ile sağlanabileceği düşünülmektedir (Peurseem ve Jiang, 2018:227).

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

2.4. Uzman Bilgisinden Faydanılması

İç denetim eyleminin firma haricinde edinilmesi ile firmanın yararlandığı teknolojiden üst seviyede bir teknoloji ile iç denetim eylemleri gerçekleştirilebilmektedir. Entegre olması beklenen tüm gelişmeler teknoloji adına sağlanan eğitim maliyetlerinden vazgeçilmesine olanak tanımaktadır. İç denetim eylemlerinin firma kapsamından veya dışından işlerlik kazanması sonucunda iş gücü potansiyelinin etkisi altında kalınmaktadır.

2.5. Risk Paylaşımının Sağlanması

Firmalar eylemlerini idame ettirirken gerçekleştirdikleri yatırımlar doğrultusunda büyük ölçekli riskleri göze almaktadır. Firmalar, iç denetim eylemi adına dış hizmet sunucularından edindikleri donanımlı uzman yardımı ile hata olasılığını minimize edebilmeyi, risk ihtimallerini de ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Dış hizmet sunucusundan sağlanan hizmet aracılığı ile çok daha aktif ve esnek davranabilme yetisi de sağlanabilmektedir.

2.6. Gizlilik İlkesinin İhlali

Gizlilik esasının göz ardı edilmesi, firmanın saklı tutulmasını istedikleri ya da firma verilerinin farklı kişilere aktarılması hususuna dikkat edilmesine yönelik durumlarda meydana gelebilecek problemdir.

Firmalar, iç denetim işlevinin kurulmasında dış kaynaklardan yararlanırken, uzun sürece dayalı politikalarını bu sunuculara aktarma konusunda birtakım riskleri göze almaktadır. Bu gibi anlarda firmanın hareket yetisi kısıtlanabilmektedir. Bundan dolayı firmalar dış kaynaklardan yararlanma işlevinde oluşturdukları sözleşmelerde birtakım sınırlamalar ve tanımlar belirtmelidir (Okumuş ve İsfendiyaroğlu, 2002:240).

2.7. Faaliyetler Üzerinde Kontrol Sağlayamama

Firma adına önceliği bulunan bir eylemin dışa yansıtılması firmada önemli problemlere meydan vermektedir. İç denetim eylemlerinin yansıtılması idari yapıya verilecek bilgilerin özelliği bakımından minimize edilmesine neden olmaktadır (Selim ve Yiannakas, 2000:222).

İç denetim eylemlerinin firma dışına taşınması halinde firmanın bu eylemlere müdahale olasılığının düşmesi, bu eylemlerdeki denetimin yitirilmesine meydan vermektedir. Dış hizmet sunucularına yüksek oranda bağlılık firmanın eylemlerdeki denetim yitişini de zedelemektedir. Firmanın bağlı durumda bulunması yükselen ücret taleplerinden dolayı güçlük yaratabilmektedir. Firmanın iç denetim eylemlerindeki kaynaklara dair karar evresinde farklı alternatiflere geçişin güçlüğünden dolayı yüksek maliyet meydana gelebileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

2.8. Önemli Becerileri Kaybetme Riski

Dış hizmet sunucularından edinilen eylemlerde dışa bağlı kalınmasından dolayı firmanın çalışanlarının görevden alınması ya da bu eylemlerle çalışanların ilgilenmemesinden dolayı dışa bağımlı denetimin bütünüyle yitirilmesi de mümkün olmaktadır. Dış hizmet sunucularında ortaya çıkacak sorunlarda bu eylemlerin yinelenmesi bakımından firma kapsamından giderilmeye çalışılması maliyet olarak geri dönmektedir.

İç denetim eylemlerinin bütünüyle dış kurumlarla gerçekleştirilmesi halinde firma çalışanlarının iç kontrol eylemlerine dair kabiliyetlerin de olumsuz etkilenebilmesinden dolayı potansiyelin yeterince kullanılamamasına dair problemler de gündeme gelmektedir (Peurseem ve Jiang, 2018:228).

Bunlarla birlikte firma haricinden katılan iç denetçi, firmada kontrol edilen birimler aracılığı ile negatif tutuma maruz kalabilir. Bu noktada iç denetçi ile personelin eşgüdümlü çalışma olanağı bulunmamaktadır. İç denetçi ile çalışanları karşılıklı olarak gerek organizasyonel gerekse eş güdümlü hareket etmelerine engel teşkil edilmektedir (Okumuş ve İsfendiyaroğlu, 2002:242).

SONUÇ

Günümüz ticari hayatında rekabetin yükselmesi nedeni ile işletmeler ticari faaliyetlerini sürdürürken işletme içinden ve dışından birçok tehdit ile karşı karşıya gelebilmektedir. İşletmelerin genel olarak işletme dışından destek alarak uyguladıkları finansal tablo denetimi bu tehditlerin önlenmesi konusunda yeterli düzeyde katkı sunmamaktadır. Bu tehditlerin etkin bir biçimde önlenmesi amacıyla dış denetim faaliyetlerine ek olarak iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi; işletme verimliliğinin artırılması, olası hata ve hilelerin önlenmesi ile işletme faaliyet politikalarına uyumunun sağlanması için gereklidir. İç denetim faaliyeti işletmelerin geleceğe yönelik hedef ve amaçlarına ulaşabilmesi için işletme yönetimine katkı sunan en önemli niceliklerden birisidir.

İç denetim faaliyetlerinde kullanılan yöntemler incelendiği takdirde karşımıza çıkan yöntemler; iç kaynak kullanımı, dış kaynak kullanımı ve eş kaynak kullanımı yöntemleridir. İç denetim faaliyetlerinde kullanılan bu yöntemlerin belirli avantaj ve dezavantajlarının bulunduğu yazımızda tespit edilmiştir. İç kaynak yönteminin sağlamış olduğu avantajlarda yönetiminin cevap beklentisine hızlı yanıt vermek ön plana çıkarken, dezavantajına ise objektifliğin yitirme riskini örnek olarak gösterebiliriz. Dış kaynak kullanımı yönteminde ise firma dışından sağlanacak dış kaynağın daha nesnel bir yargıya ulaşabileceği öngörüsü bir avantajken işletme bilgilerinin gizliliği konusunda ve faaliyet kontrolü sağlayamama dezavantaj olarak karşımıza çıkmaktadır. Eş kaynak kullanımı ise iç kaynak kullanımı ve dış kaynak kullanımının belirli oranlarda işletme iç denetim faaliyetlerinde birlikte kullanılmasıdır. Bu durumda işletmeler eş kaynak kullanım yönteminde iç kaynak ve dış kaynak yöntemlerinde karşılaştıkları riskleri minimize ederek daha kaliteli bir kontrol mekanizmasına ulaşmaktadırlar.

İşletmelerde verimliliğin artırılması, hata ve hilelerin önlenmesi ile işletme politikalarına uyumun sağlanmasına yönelik iç denetim faaliyetleri büyük önem arz

İç Denetimde Farklı Kaynak Kullanımı

etmekte olup işletmelerde uygulanmalıdır. İşletmeler iç denetim faaliyeti tercihlerinde iç kaynak, dış kaynak veya eş kaynak kullanım yöntemlerinden bir tanesini işletme yapılarına uygun olacak şekilde seçmelidirler. İç kaynak ve dış kaynak kullanım yöntemlerinin kendi içlerinde avantaj ve dezavantajları bulunmakta olup işletmelerin eş kaynak kullanım yöntemi ile birlikte maksimum düzeyde iç denetim faaliyetlerinde verimliliğe ulaşabilecekleri öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- AL-RASSAS, A. H., & KAMARDIN, H. (2015). "Internal and external audit attributes, audit committee characteristics, ownership concentration and earnings quality: Evidence from Malaysia". *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(3), 458.
- ASLAN, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, (77), 63-86
- BOSTWICK, W. J., & BYINGTON, J. R. (1997). "Outsourcing of internal audit: Concerns and opportunities". *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Sayı:4, Cilt:8, 85-93.
- CAREY, P., SUBRAMANIAM, N., & CHING, K. C. W. (2006). "Internal audit outsourcing in Australia". *Accounting & Finance*, Sayı:1, Cilt: 46,11-30.
- CHADWICK, W. E. (2000). "Keeping internal auditing in-house". *Internal Auditor*, Sayı:3, Cilt:57,88-88.
- GEREKAN, B. VE DİNÇ, E. (2008). "İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:3, Cilt:13, 67-88.
- GOLLER, L. & SLEEZER, J. (2012) "Increase Internal Audit Value through Co-sourced and Outsourced Models", *Collage & University: Auditor*, Cilt:54, Sayı:1
- GREAVAR, M. F. (1999). "Strategic Outsourcing: Approach to Outsourcing Decision s and Initiatives". *AMACOM-American Management Association New York*.
- IIA, S. (2009). "How to employ an internal auditor: A guide to resourcing for internal audit". *Technical Guidance*.
- LACITY, M. C., & HIRSCHHEIM, R. (1993). "The information systems outsourcing bandwagon. *MIT Sloan Management Review*", Sayı:1, Cilt:35,73.
- MARGILIÇ, T. (2006). İşletmelerde dış kaynak kullanımını ve verimliliğe etkisi (Master's thesis, Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- MARIANNE, O. (2013) "Sarbanes Oxley, Non Audit Services (NAS) and the mandatory rotation of audit firms", *Munich Personal RePEc Archive*, North-West University, South Africa.
- MARTIN, C. L., & LAVINE, M. K. (2000). "Outsourcing the internal audit function". *The CPA Journal*, Sayı 70, Cilt: 2, 58.
- MUMBY, K., & CLARKE, A. (2000). "Co-sourcing and Contracting Internal Audit". *New Zealand Management*, Sayı:47, 30-3.
- OKUMUŞ, F. VE İSFENDİYAROĞLU, H. (2002). "İşletmelerde Mal ve Hizmetlerin Dış Kaynaklardan Temin Edilmesinin (Outsourcing) Fayda ve Sakıncaları", *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:16, Sayı: 3-4.
- PAPAGEORGIOU, E., YASSEEN, Y., & PADIA, N. (2012). "Internal audit function: Current status and perception of outsourcing. *African journal of business management*", Sayı:49, Cilt:6, 11829-11838.

- PETERS, I. (2015). "Outsourcing and The Role Of Internal Audit", *Chartered Institute Of Internal Auditors*, Sayı: 5.
- PLANT, K. (2014) "Internal audit outsourcing practices in the South African public sector", *African Journal of Public Affairs*, Sayı:3, Cilt:7,73-87.
- PYZIK, K. (2012). "The pros and cons of outsourcing: audit executives need to know the advantages and disadvantages before making a decision on farming out technology audits". *Internal Auditor*, Sayı:2, Cilt: 69, 21-23.
- RITTENBERG, LE. (1999). "Discussion of The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Audit Independence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Cilt:18, 27-40
- ROUSE, RW. (1996). "İç denetim fonksiyonunun dış kaynak kullanımı". *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, John Wiley & Sons, Sayı:1, Cilt:8, 91-95.
- SEETHARAMAN, A., M. KRISHNA MOORTHY, A. S. SARAVANAN, A.S. (2008). "Outsourcing of Internal Audit and Independence of Auditors", *Corporate Board: role, duties & composition*, Vol. 4, Issue 2.
- SELİM, G., & YIANNAKAS, A. (2000). "Outsourcing the internal audit function: a survey of the UK public and private sectors". *International Journal of Auditing*, 4(3), 213-226.
- SHARMA, D. S., & SUBRAMANIAM, N. (2005). "Outsourcing of internal audit services in Australian firms: some preliminary evidence". *Asian academy of management journal of accounting and finance*, Sayı:1, 33-52.
- SULEIMAN, D. M., & DANDAGO, K. I. (2014). "The extent of internal audit functions outsourcing by Nigerian deposit money banks". *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Sayı:164, 222-229.
- TEKTÜFEKÇİ, F. (2008), "İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak", *MÖDAV* 2008/2.
- TUAN, K. (2009). Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(2), 1-15.
- UĞURLU, Y. A., & KAVUT, F. L. İç denetimde Kullanılan Kaynak Türleri ve Finansal Tablo Üzerindeki Etkileri. *TIDE AcademIA Research*, 1(2), 199-230.
- VAN PEURSEM, K., & JIANG, L. (2008). "Internal audit outsourcing practice and rationales: SME evidence from New Zealand". *Asian Review of Accounting*, Sayı:3, Cilt:16, 219-245.
- YILMAZ, A. VE BEDÜK, A. (2014). "Evaluation Of The Effect Of The Outsourcing On Resource Dependency And Transaction Cost Approach: A Research In Konya Oiz, Turkey", *Procedia- Social and Behavioral Sciences*. Sayı 109,737-752.